

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 8/2018-T

Tema: IMI – Adicional ao imposto municipal sobre imóveis – Terrenos para Construção com afetação não habitacional – Reforma da decisão arbitral (anexa à decisão).

*Substitui a decisão arbitral de 26 de junho de 2018.

DECISÃO ARBITRAL

RELATÓRIO

A -PARTES

A..., LDA., titular do NIPC..., com sede na Rua ..., n.º..., ...-..., ...-... ..., doravante designada de Requerente ou sujeito passivo.

Autoridade Tributaria e Aduaneira, doravante designada por Requerida ou AT.

O pedido de constituição do Tribunal Arbitral, foi aceite pelo Presidente do CAAD, e desse modo o Tribunal Arbitral foi regularmente constituído, no dia 12-03-2018, para apreciar e decidir o objeto do presente litígio, e automaticamente notificada a Autoridade Tributaria e Aduaneira, no dia 12-03-2018, conforme consta da respetiva ata.

A Requerente não procedeu à nomeação de árbitro, pelo que, ao abrigo do disposto no n.º 1 do artigo 6.º e da alínea b) do n.º 1 do artigo 11.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, com a redação introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro, o Conselho Deontológico, designou o Árbitro Dr. Paulo Ferreira Alves, cuja nomeação foi aceite nos termos legalmente previstos.

Em 20-02-2018, as partes foram devidamente notificadas dessa designação, nos termos do artigo 11.º n.º 1, alínea a) e b), do RJAT e dos Artigos 6.º e 7º do Código Deontológico, e não manifestaram vontade de recusar a designação do Árbitro.

Em conformidade, com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, com a redação introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro, o Tribunal Arbitral singular, ficou regularmente constituído, em data de 12-03-2018.

Foi realizada a reunião prevista no disposto no artigo 18.º do RJAT.

O Tribunal Arbitral encontra-se regularmente constituído é materialmente competente, nos termos dos art.ºs 2.º, n.º 1, alínea a), e 30.º, n.º 1, do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro. As partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas e encontram-se legalmente representadas (art.ºs 4.º e 10.º, n.º 2, do mesmo diploma e art.º 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março).

O processo não enferma de vícios que o invalidem.

B – PEDIDO

1. A ora Requerente, peticiona a declaração de ilegalidade do ato tributário de liquidação em sede de Imposto Municipal sobre Imóveis (IMI) n.º 2017..., referente ao exercício de 2017, no valor de 28.308,56€ (vinte e oito mil trezentos e oito euros e cinquenta e seis cêntimos).

C – CAUSA DE PEDIR

2. A fundamentar o seu pedido de pronúncia arbitral, a Requerente alegou, com vista à declaração de ilegalidade do ato tributário de liquidação em sede de Imposto Municipal sobre Imóveis, já descritos no ponto 1 deste Acórdão, em síntese, o seguinte:

- 2.1. A Requerente foi notificada da liquidação do AIMI – Adicional ao imposto municipal sobre imóveis – sobre a soma dos VPT de 16 supermercados da Requerente.
- 2.2. A Requerente dedica-se ao comércio por grosso e a retalho através da exploração de supermercados de que é proprietária.
- 2.3. Os 16 prédios sobre o qual incidiu o AIMI, constituem na sua maioria, supermercados já construídos ou cuja construção está em vias de terminar.

- 2.4. A liquidação impugnada é assim ilegal por falta do pressuposto de incidência, por que incidiu sobre prédios comerciais, nos termos do artigo 135-B n.º2, conjugados com o artigo 6.º n.º 2 e artigo 10.º n.º2 do CIMI.
- 2.5. Nos casos em que as construções ainda se encontravam ou encontram a decorrer dos supermercados A..., à data do fato tributário, eram terrenos licenciados ou autorizações para operações de construção afetos a comércio.
- 2.6. Esses prédios, com construção efetiva em curso a 1 de janeiro de 2017, são excluídos da incidência do AIMI, por configurarem edifícios comerciais, ainda que em fase de construção.
- 2.7. Termina a Requerente peticionando a ilegalidade e anulação do ato de liquidação de AIMI.

D- DA RESPOSTA DA REQUERIDA

3. A Requerida, devidamente notificada para o efeito, apresentou tempestivamente a sua resposta na qual, em síntese abreviada, alegou o seguinte:
 - 3.1. Os prédios objeto de tributação em AIMI, constantes da liquidação e discriminados na demonstração de liquidação, encontram-se classificados como “terrenos para construção”.
 - 3.2. Logo, o apuramento do valor tributável de AIMI, constante da liquidação objeto do presente pedido de pronúncia arbitral, foi efetuado de acordo com as normas de incidência objetiva definidas no CIMI, ou seja, observando a classificação do art.º 6.º do CIMI.
 - 3.3. Porém, não deixa de ser curioso que, em face da classificação que o CIMI dá aos prédios, conforme vimos supra, a Requerente sugira sub-repticiamente a criação de uma nova classificação de prédios no art.º 43.º, i.e., “edifícios comerciais em construção”, num qualquer exercício *interpretativo ab-rogante travestido de impulso legiferante*.
 - 3.4. Sendo certo que, *in casu*, estamos perante terrenos para construção *tout court*.

- 3.5. É que neste caso, ou seja, no caso dos terrenos licenciados ou autorizados para operações de construções afetos a comércio, que se encontravam nesse estado à data de 01-01-2017 (data do facto tributário para efeitos de AIMI), não se entrevê com base em que pressupostos legais podem ser classificados como prédios afetos a fins comerciais, em vez de “terrenos para construção”
- 3.6. Termina a Requerida sustentando que o ato de liquidação, em crise nestes autos, não enferma de qualquer vício que ponha em causa a sua legalidade e validade.

E- FUNDAMENTAÇÃO DE FACTO

4. Previamente a entrar na apreciação da questão submetida a pronuncia, cumpre apresentar a matéria factual relevante para a respetiva compreensão e decisão a proferir, tendo como base os factos alegados em consonância com a prova documental carreada para os autos.
5. Assim, de acordo com o princípio da livre apreciação da prova, atendendo à prova produzida através dos documentos juntos, sobre os quais não foi suscitado pelas partes a elisão da autenticidade ou da força probatória dos mesmos, o presente Tribunal, aceita os documentos como verdadeiros, idóneos, e autênticos, conforme o estipulado no artigo 75.º n.º 1 da LGT.
6. Em matéria de facto relevante, dá o presente Tribunal, por assente, os seguintes factos:
- 6.1. A Requerente dedica-se ao comércio por grosso e a retalho através da exploração de supermercados de que é proprietária, respetivamente:

Concelho	Freguesia	VPT
Coimbra	...	1 041 131,15
Faro	...	267 890,00
Silves	...	484,39
Leiria	..., ... e outras	181 100,00
Cascais	...	361 450,00
Lisboa	...	296 470,00
Loures	...	437 040,00
Loures	... e outras	964 222,10

Sintra	...	329 540,00
Sintra	... e ...	401 167,65
Odivelas	... de ... e ...	833 991,90
Santarém	290 500,00
Ourém	...	260 390,00
Barreiro	... e outras	420 570,00
Palmela	...	469 953,78
Seixal	...	521 240,00

6.2. A Requerente foi notificada do Imposto Municipal sobre e Imóveis (IMI) n.º 2017..., referente ao exercício de 2017, no valor de 28.308,56€ (vinte e oito mil trezentos e oito euros e cinquenta e seis cêntimos).

6.3. A liquidação incidiu sobre 16 imóveis, com a seguinte referência:

6.3.1. N.º: ...

6.3.2. N.º: ...

6.3.3. N.º: ...

6.3.4. N.º: ...

6.3.5. N.º: ...

6.3.6. N.º: ...

6.3.7. N.º: ...

6.3.8. N.º: ...

6.3.9. N.º: ...

6.3.10. N.º: ...

6.3.11. N.º: ...

6.3.12. N.º: ...

6.3.13. N.º: ...

6.3.14. N.º: ...

6.3.15. N.º: ...

6.3.16. N.º: ...

6.4. Os 16 prédios sobre o qual incidiu o AIMI, constituem supermercados já construídos ou cuja construção está em vias de terminar.

F- FACTOS NÃO PROVADOS

7. Dos factos com interesse para a decisão da causa, constantes da impugnação, todos objeto de análise concreta, não se provaram os que não constam da factualidade supra descrita.

G- QUESTÕES DECIDENDAS

8. Atenta as posições assumidas pelas partes nos argumentos apresentados, constitui questão central a seguintes, a qual cumpre, pois, apreciar e decidir:

8.1. A alegada pela Requerente:

- (i) Declaração de ilegalidade do ato tributário de liquidação em sede de Imposto Municipal sobre e Imóveis (IMI) n.º 2017..., referente ao exercício de 2017, no valor de 28.308,56€ (vinte e oito mil trezentos e oito euros e cinquenta e seis cêntimos).

H -MATÉRIA DE DIREITO

9. Atendendo às posições assumidas pelas partes nos articulados e alegações apresentados, o pedido de pronúncia arbitral a dirimir pelo presente Tribunal Arbitral consiste em apreciar a legalidade do ato liquidação adicional em sede de Imposto Municipal sobre e Imoveis (IMI) n.º 2017..., referente ao exercício de 2017, no valor de 28.308,56€ (vinte e oito mil trezentos e oito euros e cinquenta e seis cêntimos).

10. De acordo com a primitiva decisão arbitral, foi julgado procedente o pedido de pronúncia arbitral e, em consequência, declarada a ilegalidade dos actos de liquidação de adicional de imposto municipal sobre imóveis com os n.ºs 2017..., referente ao exercício de 2017, no valor de 28.308,56€ (vinte e oito mil trezentos e oito euros e cinquenta e seis cêntimos). e, consequentemente, condenar a Administração Tributária e Aduaneira a restituir o montante de imposto pago.

11. Na decisão arbitral, o tribunal arbitral julgou “materialmente inconstitucional, o artigo 135º-B do CIMI na medida em que sujeita a tributação em AIMI a propriedade de terrenos para construção pertencentes a empresas que têm por objeto a comercialização de imóveis.” e que, conseqüentemente, ”a liquidação objeto do presente processo enferma de vício de violação de lei, por consubstanciar erro sobre os pressupostos de direito a aplicação de uma norma materialmente inconstitucional, o que tem como consequência a sua anulação (artigo 163.º, n.º 1, do Código do Procedimento Administrativo)”.
12. Deste decisão a Requerida interpôs recurso para o Tribunal Constitucional que, por Decisão Sumaria de 18 de Junho de 2019 (Decisão 471/2019, processo 753/2018, 2ª secção), decidiu:

“a) Não julgar inconstitucional a norma constante do artigo 135º-B, nºs 1 e 2, do Código do Imposto Municipal sobre Imóveis, aditado pelo artigo 219º da Lei nº 42/2016, de 28.12, no segmento em que sujeita a tributação em adicional ao imposto municipal sobre imóveis (AIMI) a propriedade de terrenos para construção pertencentes a empresas que têm por objeto a comercialização de imóveis.

E, em consequência,

b) Conceder provimento ao presente recurso, determinando-se a reforma da decisão recorrida em conformidade com o precedente juízo de não inconstitucionalidade.”
13. Nos termos da decisão sumaria n.º 471/2019 do Tribunal Constitucional de 29-05-2019, ficou determinada a necessidade de se proceder a reforma da decisão arbitral proferida.
14. Assim sendo, em cumprimento do disposto no artigo 2º da Lei n.º 28/82, de 15-11, é reformada a decisão antes proferida, uma vez que, tendo o Tribunal Constitucional decidido com força obrigatória no presente processo, tem de se concluir que as liquidações impugnadas, que aplicaram o disposto no n.º 2 do artigo 135.º-B do Código do IMI a terreno para construção detido por sociedade imobiliária, não padecem dos vícios que as Requerentes reclamam.
15. Acrescente-se que, face à redacção do artigo 135º-B do CIMI, é excluída da incidência do AIMI «os prédios urbanos classificados como “comerciais, industriais ou para serviços” e “outros” nos termos das alíneas b) e d) do n.º 1 do artigo 6.º (...)» do Código do Imposto Municipal sobre Imóveis (CIMI), pelo que apenas são abrangidos os prédios urbanos

afectos a fins habitacionais e os terrenos para construção, tal como definidos naquele artigo 6.º.

16. No caso submetido a apreciação, estão em causa terrenos para construção pelo que é indiscutível que se incluem na incidência objectiva do imposto, uma vez que, pelo menos à letra da lei, não estamos no âmbito da sua exclusão.
17. O Tribunal Constitucional tem ultimamente entendido, à semelhança do que sucede com a decisão a que ora se dá cumprimento, inexistir qualquer juízo de inconstitucionalidade a propósito da sua aplicação aos terrenos para construção, ainda que afetos a atividades imobiliárias.
18. Em cumprimento do decidido pelo Tribunal Constitucional, conclui-se não ocorrer qualquer inconstitucionalidade, não merecendo os atos de liquidação contestados qualquer censura.

I - DOS JUROS INDEMNIZATÓRIOS.

19. Peticiona, ainda, a Requerente o pagamento de juros indemnizatórios.
20. Atendo a improcedência do pedido principal não se dá assim provimento ao pedido da Requerente quanto ao pagamento de juros indemnizatórios.

J- DECISÃO

Termos em que acorda o presente Tribunal em:

- (i) Julgar improcedente o pedido de declaração de ilegalidade do ato tributário de liquidação adicional em sede Imposto Municipal sobre os Imóveis (IMI) n.º 2017..., referente ao exercício do ano de 2017, no valor de 28.308,56€ (vinte e oito mil trezentos e oito euros e cinquenta e seis cêntimos).

Fixa-se o valor do processo em 28.308,56€ atendendo ao valor económico do processo aferido pelo valor das liquidações de imposto impugnada, e em conformidade fixa-se as custas, no respetivo montante em 1.530,00€ (mil quinhentos e trinta euros), a cargo da Requerente de acordo com o artigo 12.º, n.º 2 do Regime de Arbitragem Tributária, do artigo 4.º do RCPAT e

da Tabela I anexa a este último. – n.º 10 do art.º 35º, e n.º 1, 4 e 5 do art.º 43º da LGT, art.ºs 5.º, n.º1, al. a) do RCPT, 97.º-A, n.º 1, al. a) do CPPT e 559.º do CPC).

Notifique-se.

Lisboa, 25 de Novembro 2019

O Árbitro

Paulo Ferreira Alves

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 8/2018-T

Tema: IMI – Adicional ao imposto municipal sobre imóveis – Terrenos para construção com afetação não habitacional.

*Substituída pela decisão arbitral de 25 de novembro de 2019.

Decisão Arbitral

RELATÓRIO

A -PARTES

A..., LDA., titular do NIPC ..., com sede na Rua..., n.º..., ...-..., ...-... ..., doravante designada de Requerente ou sujeito passivo.

Autoridade Tributaria e Aduaneira, doravante designada por Requerida ou AT.

O pedido de constituição do Tribunal Arbitral, foi aceite pelo Presidente do CAAD, e desse modo o Tribunal Arbitral foi regularmente constituído, no dia 12-03-2018, para apreciar e decidir o objeto do presente litígio, e automaticamente notificada a Autoridade Tributaria e Aduaneira, no dia 12-03-2018, conforme consta da respetiva ata.

A Requerente não procedeu à nomeação de árbitro, pelo que, ao abrigo do disposto no n.º 1 do artigo 6.º e da alínea b) do n.º 1 do artigo 11.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, com a redação introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro, o Conselho Deontológico, designou o Árbitro Dr. Paulo Ferreira Alves, cuja nomeação foi aceite nos termos legalmente previstos.

Em 20-02-2018, as partes foram devidamente notificadas dessa designação, nos termos do artigo 11.º n.º 1, alínea a) e b), do RJAT e dos Artigos 6.º e 7º do Código Deontológico, e não manifestaram vontade de recusar a designação do Árbitro.

Em conformidade, com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, com a redação introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de

31 de dezembro, o Tribunal Arbitral singular, ficou regularmente constituído, em data de 12-03-2018.

Foi realizada a reunião prevista no disposto no artigo 18.º do RJAT.

O Tribunal Arbitral encontra-se regularmente constituído é materialmente competente, nos termos dos art.ºs 2.º, n.º 1, alínea a), e 30.º, n.º 1, do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro. As partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas e encontram-se legalmente representadas (art.ºs 4.º e 10.º, n.º 2, do mesmo diploma e art.º 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março).

O processo não enferma de vícios que o invalidem.

B – PEDIDO

4. A ora Requerente, peticiona a declaração de ilegalidade do ato tributário de liquidação em sede de Imposto Municipal sobre Imóveis (IMI) n.º 2017..., referente ao exercício de 2017, no valor de 28.308,56€ (vinte e oito mil trezentos e oito euros e cinquenta e seis cêntimos).

C – CAUSA DE PEDIR

5. A fundamentar o seu pedido de pronúncia arbitral, a Requerente alegou, com vista à declaração de ilegalidade do ato tributário de liquidação em sede de Imposto Municipal sobre Imóveis, já descritos no ponto 1 deste Acórdão, em síntese, o seguinte:

- 5.1. A Requerente foi notificada da liquidação do AIMI – Adicional ao imposto municipal sobre imóveis – sobre a soma dos VPT de 16 supermercados da Requerente.
- 5.2. A Requerente dedica-se ao comércio por grosso e a retalho através da exploração de supermercados de que é proprietária.
- 5.3. Os 16 prédios sobre o qual incidiu o AIMI, constituem na sua maioria, supermercados já construídos ou cuja construção está em vias de terminar.
- 5.4. A liquidação impugnada é assim ilegal por falta do pressuposto de incidência, por que incidiu sobre prédios comerciais, nos termos do artigo 135-B n.º2, conjugados com o artigo 6.º n.º 2 e artigo 10.º n.º2 do CIMI.

- 5.5. Nos casos em que as construções ainda se encontravam ou encontram a decorrer dos supermercados A..., à data do fato tributário, eram terrenos licenciados ou autorizações para operações de construção afetos a comércio.
- 5.6. Esses prédios, com construção efetiva em curso a 1 de janeiro de 2017, são excluídos da incidência do AIMI, por configurarem edifícios comerciais, ainda que em fase de construção.
- 5.7. Termina a Requerente peticionando a ilegalidade e anulação do ato de liquidação de AIMI.

D- DA RESPOSTA DA REQUERIDA

6. A Requerida, devidamente notificada para o efeito, apresentou tempestivamente a sua resposta na qual, em síntese abreviada, alegou o seguinte:
 - 6.1. Os prédios objeto de tributação em AIMI, constantes da liquidação e discriminados na demonstração de liquidação, encontram-se classificados como “terrenos para construção”.
 - 6.2. Logo, o apuramento do valor tributável de AIMI, constante da liquidação objeto do presente pedido de pronúncia arbitral, foi efetuado de acordo com as normas de incidência objetiva definidas no CIMI, ou seja, observando a classificação do art.º 6.º do CIMI.
 - 6.3. Porém, não deixa de ser curioso que, em face da classificação que o CIMI dá aos prédios, conforme vimos supra, a Requerente sugira sub-repticiamente a criação de uma nova classificação de prédios no art.º 43.º, i.e., “edifícios comerciais em construção”, num qualquer exercício *interpretativo ab-rogante travestido de impulso legiferante*.
 - 6.4. Sendo certo que, *in casu*, estamos perante terrenos para construção *tout court*.
 - 6.5. É que neste caso, ou seja, no caso dos terrenos licenciados ou autorizados para operações de construções afetos a comércio, que se encontravam nesse estado à data de 01-01-2017 (data do facto tributário para efeitos de AIMI), não se entrevê com base

em que pressupostos legais podem ser classificados como prédios afetos a fins comerciais, em vez de “terrenos para construção”

6.6. Termina a Requerida sustentando que o ato de liquidação, em crise nestes autos, não enferma de qualquer vício que ponha em causa a sua legalidade e validade.

E- FUNDAMENTAÇÃO DE FACTO

- 21.** Previamente a entrar na apreciação da questão submetida a pronuncia, cumpre apresentar a matéria factual relevante para a respetiva compreensão e decisão a proferir, tendo como base os factos alegados em consonância com a prova documental carreada para os autos.
- 22.** Assim, de acordo com o princípio da livre apreciação da prova, atendendo à prova produzida através dos documentos juntos, sobre os quais não foi suscitado pelas partes a elisão da autenticidade ou da força probatória dos mesmos, o presente Tribunal, aceita os documentos como verdadeiros, idóneos, e autênticos, conforme o estipulado no artigo 75.º n.º 1 da LGT.
- 23.** Em matéria de facto relevante, dá o presente Tribunal, por assente, os seguintes factos:

23.1. A Requerente dedica-se ao comércio por grosso e a retalho através da exploração de supermercados de que é proprietária, respetivamente:

Concelho	Freguesia	VPT
Coimbra	...	1 041 131,15
Faro	...	267 890,00
Silves	...	484,39
Leiria	..., ... e outras	181 100,00
Cascais	...	361 450,00
Lisboa	...	296 470,00
Loures	...	437 040,00
Loures	... e outras	964 222,10
Sintra	...	329 540,00
Sintra	... e ...	401 167,65

Odivelas ... e ...	833 991,90
Santarém ...	290 500,00
Ourém ...	260 390,00
Barreiro ... e outras	420 570,00
Palmela ...	469 953,78
Seixal ...	521 240,00

23.2. A Requerente foi notificada do Imposto Municipal sobre e imóveis (IMI) n.º 2017..., referente ao exercício de 2017, no valor de 28.308,56€ (vinte e oito mil trezentos e oito euros e cinquenta e seis cêntimos).

23.3. A liquidação incidiu sobre 16 imóveis, com a seguinte referência:

23.3.1. N.º: ...

23.3.2. N.º: ...

23.3.3. N.º: ...

23.3.4. N.º: ...

23.3.5. N.º: ...

23.3.6. N.º: ...

23.3.7. N.º: ...

23.3.8. N.º: ...

23.3.9. N.º: ...

23.3.10. N.º: ...

23.3.11. N.º: ...

23.3.12. N.º: ...

23.3.13. N.º: ...

23.3.14. N.º: ...

23.3.15. N.º: ...

23.3.16. N.º: ...

23.4. Os 16 prédios sobre o qual incidiu o AIMI, constituem supermercados já construídos ou cuja construção está em vias de terminar.

F- FACTOS NÃO PROVADOS

24. Dos factos com interesse para a decisão da causa, constantes da impugnação, todos objeto de análise concreta, não se provaram os que não constam da factualidade supra descrita.

G- QUESTÕES DECIDENDAS

25. Atenta as posições assumidas pelas partes nos argumentos apresentados, constituem questões centrais dirimendas as seguintes, as quais cumpre, pois, apreciar e decidir:

25.1. A alegada pela Requerente:

- (ii) Declaração de ilegalidade do ato tributário de liquidação em sede de Imposto Municipal sobre e imóveis (IMI) n.º 2017..., referente ao exercício de 2017, no valor de 28.308,56€ (vinte e oito mil trezentos e oito euros e cinquenta e seis cêntimos).

H -MATÉRIA DE DIREITO

26. Atendendo às posições assumidas pelas partes nos articulados e alegações apresentados, o pedido de pronúncia arbitral a dirimir pelo presente Tribunal Arbitral consiste em apreciar a legalidade do ato liquidação adicional em sede de Imposto Municipal sobre e imóveis (IMI) n.º 2017..., referente ao exercício de 2017, no valor de 28.308,56€ (vinte e oito mil trezentos e oito euros e cinquenta e seis cêntimos).

27. A Requerente, em suma, alegou que o regime do Adicional ao Imposto Municipal sobre Imóveis (AIMI), não se aplica aos terrenos para construção licenciados ou autorizados para operações de construções afetos a comércio, incluindo os que se encontram em construção de supermercados afetos à atividade económica da Requerente.

28. A Requerida defende, sucintamente, que no caso dos terrenos licenciados ou autorizados para operações de construções afetos a comércio, enquadram-se no conceito de terrenos para construção, estando abrangidos pelo Adicional ao Imposto Municipal sobre Imóveis (AIMI).

29. Sobre o regime jurídico do Adicional ao Imposto Municipal sobre Imóveis (AIMI), implementado pela Lei n.º 42/2016, de 28 de Dezembro (Orçamento do Estado para 2017) que aditou ao CIMI o capítulo XV, com os artigos 135.º-A a 135.º-K, veio esta estabelecer o seguinte:

30. O artigo 135.º-A define a incidência subjetiva deste imposto, estabelecendo que *«são sujeitos passivos do adicional ao imposto municipal sobre imóveis as pessoas singulares ou coletivas que sejam proprietários, usufrutuários ou superficiários de prédios urbanos situados no território português»*, sendo *«equiparados a pessoas coletivas quaisquer estruturas ou centros de interesses coletivos sem personalidade jurídica que figurem nas matrizes como sujeitos passivos do imposto municipal sobre imóveis»*.
31. O artigo 135.º-B define a incidência objetiva deste imposto adicional, estabelecendo o seguinte: “1 - *O adicional ao imposto municipal sobre imóveis incide sobre a soma dos valores patrimoniais tributários dos prédios urbanos situados em território português de que o sujeito passivo seja titular.*
- 2 - *São excluídos do adicional ao imposto municipal sobre imóveis os prédios urbanos classificados como «comerciais, industriais ou para serviços» e «outros» nos termos das alíneas b) e d) do n.º 1 do artigo 6.º deste Código.*
32. A remissão do artigo 135.º-B para o artigo 6.º do CIMI, o qual dispõe da seguinte forma:”1 - *Os prédios urbanos dividem-se em:*
- a) *Habitacionais;*
 - b) *Comerciais, industriais ou para serviços;*
 - c) *Terrenos para construção;*
 - d) *Outros.*
- 2 - *Habitacionais, comerciais, industriais ou para serviços são os edifícios ou construções para tal licenciados ou, na falta de licença, que tenham como destino normal cada um destes fins.*
- 3 - *Consideram-se terrenos para construção os terrenos situados dentro ou fora de um aglomerado urbano, para os quais tenha sido concedida licença ou autorização, admitida comunicação prévia ou emitida informação prévia favorável de operação de loteamento ou de construção, e ainda aqueles que assim tenham sido declarados no título aquisitivo, exceptuando-se os terrenos em que as entidades competentes vedem qualquer daquelas operações, designadamente os localizados em zonas verdes, áreas protegidas ou que, de acordo com os planos municipais de ordenamento do território, estejam afectos a espaços, infra-estruturas ou equipamentos públicos.*

4 - Enquadram-se na previsão da alínea d) do n.º 1 os terrenos situados dentro de um aglomerado urbano que não sejam terrenos para construção nem se encontrem abrangidos pelo disposto no n.º 2 do artigo 3.º e ainda os edifícios e construções licenciados ou, na falta de licença, que tenham como destino normal outros fins que não os referidos no n.º 2 e ainda os da exceção do n.º 3. “

33. Por conseguinte, e atendendo às normas supra citadas, o presente Tribunal recorre ao artigo 11.º da Lei Geral Tributária e ao artigo 9º do Código Civil, para proceder à interpretação das leis tributárias.

34. Diz-nos o **Artigo 11.º** da Lei Geral Tributária:

“Interpretação

Na determinação do sentido das normas fiscais e na qualificação dos factos a que as mesmas se aplicam, são observadas as regras e princípios gerais de interpretação e aplicação das leis.

Sempre que, nas normas fiscais, se empreguem termos próprios de outros ramos de direito, devem os mesmos ser interpretados no mesmo sentido daquele que aí têm, salvo se outro decorrer diretamente da lei.

Persistindo a dúvida sobre o sentido das normas de incidência a aplicar, deve atender-se à substância económica dos factos tributários.

As lacunas resultantes de normas tributárias abrangidas na reserva de lei da Assembleia da República não são suscetíveis de integração analógica.”

É necessário igualmente recorrer aos princípios gerais da interpretação das leis estabelecidos no artigo 9.º do Código Civil, para o que remete o n.º 1 do artigo 11.º da LGT.

Estabelece **Artigo 9.º do CC**, o seguinte:

“Interpretação da lei

A interpretação não deve cingir-se à letra da lei, mas reconstituir a partir dos textos o pensamento legislativo, tendo sobretudo em conta a unidade do sistema jurídico, as circunstâncias em que a lei foi elaborada e as condições específicas do tempo em que é aplicada.

Não pode, porém, ser considerado pelo intérprete o pensamento legislativo que não tenha na letra da lei um mínimo de correspondência verbal, ainda que imperfeitamente expresso.

Na fixação do sentido e alcance da lei, o intérprete presumirá que o legislador consagrou as soluções mais acertadas e soube exprimir o seu pensamento em termos adequados.”

- 35.** Por conseguinte, em face da posição assumida pelas partes, da factualidade apurada e do regime jurídico do AIMI, cabe ao presente Tribunal determinar se os terrenos para construção licenciados ou autorizados para operações de construções afetos a comércio, indústria ou para serviços, estão abrangidos pelo Adicional ao Imposto Municipal sobre Imóveis (AIMI).
- 36.** De referir que nos presentes autos, não é posto em causa, que os terrenos alvo da liquidação se destinam a construção de prédios «*para serviços*», tal como leva a concluir, pelo tipo de coeficiente de localização utilizado. Além do mais, não se mostra impugnada a sua afetação a serviços ou a atividade da empresa.
- 37.** Com efeito do elenco dos fatos provados, ficou demonstrado que a Requerente se dedica ao comércio por grosso e a retalho através da exploração de supermercados de que é proprietária, e;
- 38.** que os imóveis alvo do AIMI, aqui em discussão, constituem terrenos para construção, licenciados ou autorizados para operações de construções afetos a comércio, indústria ou para serviços. Aliás, na data de vencimento do imposto em 31-12-2017, a Requerente construía a obra de superfícies comerciais (supermercados) nos ditos terrenos para construção.
- 39.** Sobre este assunto, temos varias pronúncias proferidas pelo CAAD, em concreto nos seguintes processos **668/2017-T**, **675/2017-T**, **681/2017-T** e **688/2017-T**, nos quais foi decidido no sentido de que os terrenos para construção com afetação comercial, industrial ou de serviços, não se encontram abrangidos pelo artigo 135-A, e subsequentemente não são alvo do AIMI.
- 40.** Seguindo a jurisprudência supra referida, diga-se que a criação do AIMI, como tributo complementar sobre o património imobiliário, visou introduzir na tributação «*um elemento*

progressivo de base pessoal, tributando de forma mais elevada os patrimónios mais avultados» (Relatório do Orçamento para 2017, página 60), assim sendo, compagina-se com o objetivo de a tributação do património dever contribuir para a igualdade entre os cidadãos, tal como o disposto no n.º 3 do artigo 104.º da CRP. A progressividade tem como corolário, tendencialmente, impor maior tributação a quem tem maior capacidade contributiva.

- 41.** Por outro lado, a exclusão de tributação dos prédios especialmente vocacionados para a atividade produtiva, designadamente os «*comerciais, industriais ou para serviços*», encontra fundamento constitucionalmente aceitável na obrigação de o Estado promover o aumento do bem-estar económico, que pressupõe bom funcionamento das atividades produtivas e constitui uma das suas incumbências prioritárias no âmbito económico [artigo 81.º, alínea a), da CRP].
- 42.** E na linha do que se entendeu no acórdão arbitral de 17-03-2016, proferido no processo n.º 507/2015-T, enquanto a titularidade de património imobiliário destinado a habitação de valor elevado é um indício tendencialmente seguro de abastança económica, superior à da generalidade dos cidadãos, não se pode considerar que exista indício seguro de superior capacidade contributiva quando se está perante a titularidade de direitos sobre imóveis destinados ao exercício de atividades económicas (comerciais, industriais, prestação de serviços ou afins), pois eles têm de ser adequados ao funcionamento das respectivas empresas, não sendo a sua dimensão e correlativo valor indício de abastança.
- 43.** Igualmente vem sendo entendido pelo Tribunal Constitucional, que o princípio da igualdade, como limite à discricionariedade legislativa, não exige o tratamento igual de todas as situações, mas, antes, implica que sejam tratados igualmente os que se encontram em situações iguais e tratados desigualmente os que se encontram em situações desiguais, de maneira a não serem criadas discriminações arbitrárias e irrazoáveis, porque carecidas de fundamento material bastante. O princípio da igualdade não proíbe que se estabeleçam distinções, mas sim, distinções desprovidas de justificação objetiva e racional. (¹)

¹ Essencialmente neste sentido, podem ver-se, entre outros, os seguintes acórdãos do Tribunal Constitucional:
– n.º 143/88, de 16-6-1988, proferido no processo n.º 319/87, publicado no Boletim *do Ministério da Justiça* n.º 378, página 183;

44. Com efeito, terá fundamento constitucionalmente aceitável a restrição da incidência do AIMI aos prédios habitacionais e terrenos para construção de prédios habitacionais, que veio a ser consagrada na redação para o n.º 2 do artigo 135.º-B do CIMI, na interpretação que atrás se adoptou.
45. Sendo o facto tributário escolhido como índice de capacidade contributiva à titularidade de património imobiliário de valor considerado elevado, não teria coerência não aplicar o tributo a edifícios destinados a serviços (²) e aplicá-lo aos terrenos que se destinam à sua construção, cujo valor é incorporado no valor dos edifícios.
46. Assim, numa perspetiva que tenha em mente a unidade do sistema jurídico (artigo 9.º, n.º 1, do Código Civil), de valor interpretativo decisivo, imposto pelo princípio da coerência valorativa ou axiológica da ordem jurídica (³), deverá interpretar-se extensivamente a exclusão prevista no n.º 2 do artigo 135.º-B do CIMI relativa aos prédios urbanos classificados como «*para serviços*» como expressando uma intenção legislativa de excluir também da tributação os terrenos destinados à construção desses prédios.
47. De qualquer forma, a adotar-se uma interpretação literal desta norma, com o sentido de todos os terrenos para construção estarem abrangidos pela incidência do AIMI, ela será materialmente inconstitucional, sendo incompatível com o princípio da igualdade (artigo

– n.º 149/88, de 29-6-1988, proferido no processo n.º 282/86, publicado no *Boletim do Ministério da Justiça* n.º 378, página 192;
– n.º 118/90, de 18-4-90, proferido no processo n.º 613/88, publicado no *Boletim do Ministério da Justiça* n.º 396, página 123;
– n.º 169/90, e 30-5-1990, proferido no processo n.º 1/89, publicado no *Boletim do Ministério da Justiça* n.º 397, página 90;
– n.º 186/90, de 6-6-1990, proferido no processo n.º 533/88, publicado no *Boletim do Ministério da Justiça* n.º 398, página 81;
– n.º 155/92, de 23-4-1992, proferido no processo n.º 204/90, publicado no *Boletim do Ministério da Justiça* n.º 416, página 295;
– n.º 335/94, de 20-4-1994, proferido no processo n.º 61/93, publicado no *Boletim do Ministério da Justiça* n.º 436, página 129;
– n.º 468/96, de 14-3-1996, proferido no processo n.º 87/95, publicado no *Boletim do Ministério da Justiça* n.º 455, página 152;
– n.º 1057/96, de 16-10-1996, proferido no processo n.º 347/91, publicado no *Boletim do Ministério da Justiça* n.º 460, página 284;
– n.º 128/99, de 3-3-1999, proferido no processo n.º 140/97, publicado no *Boletim do Ministério da Justiça* n.º 485, página 26.

² No caso em apreço, a questão apenas se coloca em relação a um terreno para construção de edifício ou edifícios destinados a serviços.

³ BAPTISTA MACHADO, *Introdução do Direito e ao Discurso Legitimador*, página 191.

52. O artigo 24.º, n.º 1, alínea *b*), do RJAT preceitua que a decisão arbitral sobre o mérito da pretensão de que não caiba recurso ou impugnação vincula a administração tributária a partir do termo do prazo previsto para o recurso ou impugnação, devendo esta, nos exatos termos da procedência da decisão arbitral a favor do sujeito passivo e até ao termo do prazo previsto para a execução espontânea das sentenças dos tribunais judiciais tributários, restabelecer a situação que existiria se o ato tributário objeto da decisão arbitral não tivesse sido praticado, adotando os atos e operações necessários para o efeito, o que está em sintonia com o preceituado no artigo 100.º da LGT (aplicável por força do disposto na alínea *a*) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT) que estabelece, que «*a administração tributária está obrigada, em caso de procedência total ou parcial de reclamação, impugnação judicial ou recurso a favor do sujeito passivo, à imediata e plena reconstituição da legalidade do ato ou situação objeto do litígio, compreendendo o pagamento de juros indemnizatórios, se for caso disso, a partir do termo do prazo da execução da decisão*».
53. Embora o artigo 2.º, n.º 1, alíneas *a*) e *b*), do RJAT utilize a expressão «*declaração de ilegalidade*» para definir a competência dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD, não fazendo referência a decisões condenatórias, deverá entender-se que se compreendem nas suas competências os poderes que em processo de impugnação judicial são atribuídos aos tribunais tributários, sendo essa a interpretação que se sintoniza com o sentido da autorização legislativa em que o Governo se baseou para aprovar o RJAT, em que se proclama, como primeira diretriz, que «*o processo arbitral tributário deve constituir um meio processual alternativo ao processo de impugnação judicial e à acção para o reconhecimento de um direito ou interesse legítimo em matéria tributária*».
54. O processo de impugnação judicial, apesar de ser essencialmente um processo de anulação de atos tributários, admite a condenação da Administração Tributária no pagamento de juros indemnizatórios, como se depreende do estatuído no artigo 43.º, n.º 1, da LGT e no artigo 61.º, n.º 4, do CPPT.
55. Assim, o n.º 5 do artigo 24.º do RJAT, ao dizer que «*é devido o pagamento de juros, independentemente da sua natureza, nos termos previsto na lei geral tributária e no Código de Procedimento e de Processo Tributário*», deve ser entendido como permitindo o reconhecimento do direito a juros indemnizatórios no processo arbitral.

56. Por outro lado, dependendo o direito a juros indemnizatórios de direito ao reembolso de quantias pagas indevidamente, que são a sua base de cálculo, está ínsita na possibilidade de reconhecimento do direito a juros indemnizatórios a possibilidade de apreciação do direito ao reembolso dessas quantias.
57. Cumpre, assim, apreciar o pedido de reembolso do montante indevidamente pago e de pagamento de juros indemnizatórios.

J - DO DIREITO AO REEMBOLSO DA QUANTIA PAGA

58. Na sequência da ilegalidade do ato de liquidação controvertido, há lugar a reembolso do imposto pago ilegalmente, por força do disposto nos artigos 24.º, n.º 1, alínea *b*), do RJAT e 100.º da LGT, pois tal afigura-se essencial para restabelecer a situação que existiria se o ato tributário objeto da decisão arbitral não tivesse sido praticado.
59. Destarte, procede o pedido de reembolso da quantia de € 28.308,56€.

L - DOS JUROS INDEMNIZATÓRIOS.

60. Peticiona, ainda, a Requerente o pagamento de juros indemnizatórios.
61. Perante o exposto, a liquidação do IMI, na parte abrangida pela anulação, que se decretará, resultam de erros de facto e de direito imputáveis exclusivamente à administração fiscal, na medida em que a Requerente cumpriu o seu dever de declaração e foram por aquela cometidos e não poderia a mesma desconhecer entendimentos diferentes.
62. Na verdade, estando demonstrado que a Requerente pagou o imposto impugnado na parte superior ao que é devido, por força do disposto nos art.ºs 61.º do CPPT e 43.º da LGT, tem a Requerente direito aos juros indemnizatórios devidos, juros esses a serem contados desde a data do pagamento do imposto indevido (anulado) até à data da emissão da respetiva nota de crédito, contando-se o prazo para esse pagamento do início do prazo para a execução espontânea da presente decisão (art.º 61.º, n.ºs 2.º a 5, do CPPTRIB), tudo à taxa apurada de harmonia com o disposto no n.º 4.º do artigo 43.º da LGT.
63. Dá-se assim provimento ao pedido da Requerente.

M- DECISÃO

Termos em que acorda o presente Tribunal em:

- (ii) Julgar procedente o pedido de declaração de ilegalidade do ato tributário de liquidação adicional em sede Imposto Municipal sobre e imóveis (IMI) n.º 2017..., referente ao exercício do ano de 2017, no valor de 28.308,56€ (vinte e oito mil trezentos e oito euros e cinquenta e seis cêntimos).
- (iii) Condenar a Requerida a restituir à Requerente essa quantia indevidamente liquidada e paga no montante de 28.308,56€ (vinte e oito mil trezentos e oito euros e cinquenta e seis cêntimos), acrescida do pagamento de juros indemnizatórios já vencidos relativos ao período, a contar desde o pagamento do imposto nos termos dos n.ºs 2.º a 5.º do art.º 61.º do CPPT à taxa apurada de harmonia com o disposto no n.º 4.º do art.º 43.º da LGT até integral e efetivo reembolso.

Fixa-se o valor do processo em 28.308,56€ atendendo ao valor económico do processo aferido pelo valor das liquidações de imposto impugnada, e em conformidade fixa-se as custas, no respetivo montante em 1.530,00€ (mil quinhentos e trinta euros), a cargo da Requerida de acordo com o artigo 12.º, n.º 2 do Regime de Arbitragem Tributária, do artigo 4.º do RCPAT e da Tabela I anexa a este último. – n.º 10 do art.º 35º, e n.º 1, 4 e 5 do art.º 43º da LGT, art.ºs 5.º, n.º1, al. a) do RCPT, 97.º-A, n.º 1, al. a) do CPPT e 559.º do CPC).

Notifique-se.

Lisboa, 26 de Junho 2018

O Árbitro

Paulo Ferreira Alves